

# 戦略管理会計論～新しい観点からの探究～

武 脇 誠

## 1. はじめに

当論文の目的は、戦略管理会計論構築の基礎を形作ることにある。ところで「経営戦略論は、1980年代に、計画・分析重視の戦略論から、それとは対極的な自己組織化、進化、創造性といった、非分析的な側面を重視する創造性型戦略論へと大きく傾斜した」（河合 1992, p. 8）との指摘にあるように、近年その焦点が大きく変化してきている。以前の拙稿（武脇 1993）では、もっぱら前者を中心に論じてきたが、今回は後者について、それと管理会計との関連を中心に論じていきたい。

そこで当論文では、近年の経営戦略論の変化を簡単に追跡し、次にそれに関連した組織論の変化について検討する。そして、それに対応したマネジメント・コントロール・システム（以下略して M.C.S. とする）の変化を明らかにすることにより、管理会計の果たすべき役割の変化について検討を行うこととする。

## 2. 経営戦略論の変遷

前述のように戦略論は大きく変化している。これに関しては Weick (1979) を始めとして、その後 Mintzberg (1978, 1987 等) 等の多数の論者により既に研究が行われているが、ここでは管理会計の観点からのいくつかの研究について、簡単に要約し検討を行う<sup>(注1)</sup>。

Dent (1990, pp. 13-16) は、従来の経営戦略論を規範的アプローチと称して、これは組織を機械的とみなす観点にたつものと述べる。そこでは、戦略策

定は、強力なエグゼクティブにより始められる直線的・連続的で、秩序立った活動として示され、意思決定は合理的方法に依存するとされる。それに対して次のようなアプローチを主張する。それは、組織をより複雑な政治的で構造的なものと見なす立場である。ここでは、戦略的問題はその複雑さのため、決定は一度で行われるわけではなく、漸進的に実施されるのが現実的であるとの考えにより、組織戦略が形成されるプロセスに注目した研究が行われる。この観点によると、決定は強力な個人間の交渉と妥協の結果生じると仮定される。

また Dermer (1990, pp. 68-70) は、組織が直面する問題の複雑性やコンフリクトの範囲に対する考え方に応じて、戦略を目的論的観点と生態学観点<sup>(注2)</sup>の2つに分けて考察した。従来の考え方は目的論的観点に立つものであり、戦略はマネジメントの創造物で、マネジメントは戦略を通じて組織をコントロールしようとするとの合理性アプローチに基づくものとされる。そこではマネジメントとその他の者との労働の分業、および計画と実施の区別が行われている。それに対して生態学的観点では、組織環境（内部、外部）のより大きな複雑性と偶然的側面、およびそれら同士の強烈なコンフリクトが仮定される。それ故に、戦略は対立する合理性の調和から生じるものであり、戦略の内容は特定の個人の意図ではなく、多数の問題意識、能力、およびサポートの適合から生まれるものであるとされる。それ故にこの考え方によると、目的論的観点で重視されるような戦略、組織構造、およびシステムの間の一貫性は重要ではないこととなる。

以上2人の論者の意見を見てきたが、いずれについても後者の観点は従来の観点に比べて、経営戦略が生み出されてくる実際のプロセスに注目したものであり、その際組織内では、必ずしも合理的な意思決定が行われないという現実の形態に焦点を当てたものと見ることができる。

このような戦略観の変化は、次の理由によるものと解釈できる。

- ①アメリカにおける“分析麻痺症候群”と言われた現象…戦略策定の際、数量的分析技法への過度の依存により生じた、現実への不適合のため高まっ

た従来の戦略に対する批判。

- ②急激な企業環境の変化…ハイテク技術の進歩による技術環境の急速な発展、および消費者ニーズの多様化による市場環境の変化。

これらの要因により、従来の機械的人間観に基づく効率志向の追求では新たな環境に適応しにくくなったので、トップの能力だけでなく、企業の構成する個々の創造力を重視した創造型企業の実現が、より重要となってきたためと考えられる。

したがって、PPM、PIMSのような従来の代表的な戦略の手法は、過去の経験データを基礎とした手法であるために、新しい価値観や理念、あるいはビジョンを提示することができない。それ故に「組織内部での創造性の発揮を刺激できないという基本的限界を持つ」（野中 1990, p. 31）ために、この観点では有力な戦略手法とはなりえないこととなる。

このように戦略観が変化してくると、戦略策定についての考え方も大きく変化せざるをえない。従来の考え方によると、戦略策定とその実行は明確に区別され、戦略策定については経営戦略論の立場で、また実行については組織論において研究が行われてきた。しかし上記のように、経営戦略論の研究が深化するにつれて、戦略策定とその実行を区別して考えるのは誤りであるとする考えが広く主張されてきた。

例えば Weick (1987, 邦訳, pp. 284-287) の意見を要約すると、「行為は物事を行うためだけに必要なのではなく、実行し、学習し、意味を創造するため必要であるとして、実行こそが分析であり、実行こそが戦略策定に他ならない」とされる。また遠田 (1989, p. 58) は、行為する中で認識が得られるとして、調査そして行為という発想は「認識が行為なしで得られるとする楽観的にすぎる考えが根底にある」と述べ、戦略策定における実行の重要性を指摘する。さらに加護野 (1985, pp. 184-186) も、戦略と組織の関係は有名な命題「組織は戦略に従う」にあるように、「まず先に戦略が策定され、ついでこれを最も有効に遂行できるような組織がデザインされる」というような単純なものではな

く、戦略は「集散的な意思決定の産物」であり、「戦略を生み出すのは組織自体である」として、「戦略と組織との関係は相互依存的であって、どちらが先でどちらが後という問題ではない。むしろ、有効な戦略を生み出す組織づくり、戦略の実施中に発生するコンティンジェンシーに的確に対応できる組織、といった問題に焦点が寄せられるようになった」と述べている。

これらの議論から次の点が明らかとなる。戦略論を研究する際には組織論の考察が不可欠であるという点、および組織設計の際には、それまで無視されてきた戦略策定への貢献という視点を絶えず留意せねばならないという点である。

このように、戦略論において組織に対する関心が高まってきたのと同時に、組織論の分野でも、それまでとは異なる観点が注目されるようになってきた。そこで次に、これまでの組織論の展開を簡単に振り返ることにより、最近の組織論の内容の変化を明確にすることにしよう。

### 3. 組織観の変遷

「組織は目的的で合理的なシステムであり、内部的に一貫すべきである」(Dermer 1990, p. 72) とするのが、伝統的な組織観であった。これらはウェーバーの官僚制に起源をもつもので、その特質として「効率性、計算可能性、実質的合理性、技術的能力、見識性、形式的な非人格性、普遍性」(Clark 1985, 邦訳, 1990, p. 48) を挙げることできる。

この組織観はその後広く受け入れられることにより、様々な貢献をもたらしてきた。しかし、このような古典的な組織観は組織を極度に単純化したものであり、時代の変化に応じて次第に企業の現実とはかけ離れたものであるとの認識が一般的となってきた。そこでその後いくつかの新たな提案が行われた。例えば Simon (1976) は、人間の認知能力の限界に注目して、制約された合理性に基づく理論を展開した。人間関係論 (例えば Mayo 1933, 参照) では、組織の中の個人を機械でなく、生身の感情を持った人間ととらえることで、組織をより現実的なものとした。またコンティンジェンシー理論 (例えば Burns &

Stalker 1961, 参照)では、組織とその外部を取り巻く環境との適合関係を認識することにより、組織観を発展させた。しかしその後、これらも批判されるようになってきた。<sup>(注3)</sup>

Clark (1985, 邦訳, 1990, p. 56) はこの間に行われた様々な「組織の見方、理解の仕方に関する多くの代替的なモデル、構成概念、そして理論」はいずれも「官僚性パラダイムの前提の質を高めたり、それに新たな前提を加えるもの」であったが、「ウェーバー学派のパラダイムがそれらの代替案の原型でありその基本的な前提と要素は挑戦されないままであった。」と述べる。つまり、これらの提案は理論の包括性、精緻性、妥当性、実践性を高める上で貢献したものの、現実の企業には次第に適合しえなくなってきたと考えてこれらを批判する。

また野中 (1990, p. 40 を要約) も、これらの理論の基本的視点はいずれも、①人間の「可能性」や「創造性」ではなく、人間の「諸能力の限界」に注目する、②人間を「情報創造者」としてではなく、「情報処理者」とみなす、③環境の変化に対する組織の「主体的・能動的な働きかけ」ではなく、「受動的な適応」を重視する、ものであるとして従来の組織観を批判する。

このようにそれまでの組織観では、現状に対して満足な対策がとれないとの認識が高まり、従来のパラダイムの修正ではなく、新しいパラダイムが必要とされるようになった。そこで1980年代以降、全く新しい組織観が提案されるようになってきた。

近年の組織論における中心的課題は、組織としての創造性<sup>(注4)</sup>をいかに生み出していくかという点に関心が推移してきている。すなわち、個人の創造性をいかに生み出すか、そしてそれを組織的な創造性にどのように結び付けていくかという問題である。そのプロセスを説明する用語として、自律 (Burgelman 1983, pp. 61-70), 創発 (Mintzberg & Waters 1985, pp. 25-37), 自己組織化 (Hedberg et al. 1976, pp. 41-65) 等の様々な名称が付けられ、経営学、および社会学の観点から活発な研究が行われている。

その中で特に注目されている概念の一つは「ゆらぎ」であるが、そもそもこの語は「エネルギーや物質の流入・流出があり、安定していないシステムの状態、すなわち非平衡状態においてみられるシステムの秩序・構造の動揺」(田坂 1993, p. 13) <sup>(注5)</sup>を表す。そして社会科学では「在来の枠組みに収まりきれないもの、そこからはみ出しているもので、しかも、これまでのような方法では処理できないもの」を意味している(今田 1992, p. 72)。それ故にこの語の組織論での適用に際しても、以前は「同じ現象が、逸脱とか反抗とか異議申立」(今田 1991, p. 34)と同義とされ、システムの均衡を保つために制御すべき、望ましくないものとされていた。それが肯定的に評価されるようになったのは、ゆらぎが組織的な創造性の発揮と関連があると目されるようになったからであろう。つまりゆらぎを不安定と考えるより、むしろ思考の自由あるいは価値観の自由と解釈することにより、柔軟な発想を生み出す源泉と考えたからである。そして、複数の異質な価値観をもつ個人の集合である組織において、そのそれぞれの価値観がぶつかり合い、相互作用を行うことにより、価値のゆらぎが生じ、このゆらぎを通じて新しい価値の創造がなされると考えられたからであろう。しかしこの語は非常に抽象的であるために、「社会科学においては、それ自体としての理論的な含意はほとんどなく、その曖昧さ、空虚さのために、マジック・ワードとして濫用される」(徳安 1988, p. 28)恐れがある。そのために、やや具体的な自己組織化、情報創造あるいは差異化のような語と共に使用されることが多い。

例えば野中は(1987, p. 14)「情報を創造する組織とは、最大限自己組織化を許容する組織にほかならない。」として、自己組織化を「混沌の中から主体的に秩序すなわち情報を創る」とことと定義し、その際「内部にあいまい性や不安定性などのカオスあるいはゆらぎが組み込まれている組織ほど、情報の創造活動が活発となりやすい」として、ゆらぎおよび自己組織化の重要性を指摘する。その後「形式知」および「暗黙知」等の概念を中心に、創造性が組織的に形成されるプロセスについて活発に検討を行っている。

また自己組織化という語は広く使われており、これを学習あるいは適応と同様な意味で使用している場合 (Donald 1979, pp. 58-59) もある。このように、多数の学者により多様な研究が行われており、自己組織化は情報創造機能と結合して、現在の組織理論において中心的地位を占めている。しかし、前述の「ゆらぎ」と同様に自己組織化の理論でも、「無秩序とか、不安定、ゆらぎ、散逸、非平衡、混沌、進化などの用語を好んで使用」(海老澤 1992, pp. 26-27) されており、これらの多くは、従来の一般常識から考えると否定的印象を与える用語である。それ故に従来の組織観を否定し、自己組織化を強調することは、非合理性あるいは非効率性を助長することと等しくなり、この点でも問題がある。また「近年もてはやされている『カオス』『ゆらぎ』を極端に強調する自己組織化理論は、構造化ないし制度化の高度に進んだ組織の現実にあてはまらない」(富永 1988, p. 12) のではないかとの批判もある。

しかし、それにも関わらずゆらぎ、あるいは自己組織化を強調した組織観が広く主張されるようになったのは、戦略論の変化をもたらしたと同様な理由(環境の急激な変化)が、組織の質的な変化を、特に構造化ないし制度化の高度に進んだ組織に対して要請したためと解釈できる。すなわち、現在の企業組織においては能率面でのマイナスを多少犠牲にしても、創造性を重視することが求められており、その緊急の要請に応じたものと考えることができる。それ故に、近年提唱されている新たな組織形態であるネットワーク組織<sup>(注7)</sup>、ホロニック組織あるいは水平型組織等はいずれも、組織を構成する個々人の創意・工夫を活用する柔軟な組織、という特徴をもつ。

#### 4. コントロール概念の変化

組織観の変化に応じて、組織のコントロールを行う M.C.S. に対する考え方も変化が必要となる。この点に関して、管理会計の観点からいくつかの論文が発表されているので、それに基づいて検討を行うこととする。

コントロールは様々な定義されてきた。例えば、組織目標最大化を目指した

業務ルールの選択 (Arrow 1964, pp.397-408), あるいは計画への活動の一致の保証 (Fayol 1949) といった狭義のものから, 行動を導くための事前職能 (Perrow 1977), さらに, 人間間の影響活動 (Tannenbaum 1968) といった非常に広義なものまで, 論者により多様に解釈されてきた。またその具体的な方法についても, 権威的あるいは協調的のどちらかが良いか等に関して, 様々な論じられてきた (Horovitz 1979, Bourgeois & Brodwin 1984, Ouchi & Price 1978 等)。

しかし, いずれも組織を構成する個人あるいはグループを組織目標に向けて整合的に導くことを最大の目標とする点では, 同様なものであったと解釈できる。そのため M.C.S. では, 「結果が計画に一致するのを保証するための計画, 測定, 報酬, および是正活動のフィード・バック・プロセスといった要素が重視」されてきた (Framholtz & Das 1985, p. 39)。それ故に戦略策定と M.C.S. との関係についても, 両者は明確に分離され, M.C.S. は戦略を実施するためにモチベートし, 監視し, 報告するシステムとして位置づけられていた。(Anthony 1988, pp. 6-13 を要約)

そしてマネジャーの役割は, 変化の刺激を認識し, 優先順位を確立し, 解決への探求を始め, 計画を立案し, 実施し, 管理すること, および複数の中から特定の問題を選択し, それをサポートしコントロールすること, が中心であった (Dermer 1990, pp. 68-69 を要約)。したがって伝統的な会計システムは, マネジャーの有効性を改善することが主要な任務であった。これらの考え方の根底には, マネジャーとそれ以外の者の間の労働の分業の原理, および計画と実施の2分法がある。したがって問題は, マネジャーが解決すべき外部イベントとして定義される。それ故にこの観点によると, 問題解決技法, すなわち戦略問題の診断, 環境調査, 情報収集方法をいかに設計するかが特に重要とされる。

また前述のように, 戦略的意思決定は秩序ある活動とみなされるので, そこでは, 「マネジャーにより創造された戦略に基づいて, 活動代案を作成し, それ



を単一の一貫した基準に照らして評価する」(Dent 1990, p. 8)というような合理的なマネジメント・コントロール技術が重視された。

しかし現在の組織は、必ずしも上級マネジメントのみによりコントロールされるものではなく、「多様な利害関係者(マネジャー、従業員、株主および政府等)が自己の欲求を充足しようとして相互に活動する場」(Dermer 1988, p. 25)であり、「生存のために必要な最小レベルの協力によってのみ統一される生態システム」(Dermer 1990, p. 67)とする意見もある。これに応じて、コントロールもより幅広い概念が主張されるようになってきた。例えばそれは「単なる組織の秩序維持の用具にはとどまらず、物事を引き起こす原因であり、組織のオーダーを創造し、支持し、変更するプロセスである」と考えられるようになった(Dermer 1988, p. 28)。それ故に、コントロール活動も一人のマネジャーの創造によるものではなく、多数の構成員の相互活動から成るものであるとの認識が強くなってきた。

したがって M.C.S. に対してもこれまでとは異なる考えが提示された。すなわち従来のような、戦略形成＝戦略計画、戦略実施＝マネジメント・コントロールとして両者を分離するのは誤りであり、M.C.S. は戦略実施ばかりではなく、戦略の形成にも重要であるとして、また制限と監視用具以上のものと認識して以下のように定義された。「組織活動におけるパターンを維持、あるいは変更するために情報を使用する公式化された手続きおよびシステム」(Simons 1990, p. 128)であり、「計画、予算、環境精査、競争企業分析、業績報告・評価、資源配分、従業員報酬等より成る」(Simons 1987, p. 358)とされた。それ故に M.C.S. は戦略形成への重要なインプットと考えられるようになってきた。それは企業にとって、戦略的に重要な領域を際立たせるような M.C.S. を設計することにより、そこに注意をひきつけるだけではなく、それに関する新しいアイデア等を生み出すことを促進することが可能となるからである。またこれにより、全社的に重要な領域が示されるために、企業にとっての重要な戦略要因が明確になり、戦略的な資源集中の方向づけが可能となる。このように M.C.

S. は戦略への一致をはかる機能のみでなく、現在および将来の戦略的不確実性を認識させることにより、<sup>(注10)</sup> 戦略形成への重要な要因となることが期待されている。以上のように、非常に多様な意味でマネジメント・コントロールという語が使用されているため、「より適切な用語が必要である」(Simons 1990, p. 142)との意見もある。

またこの観点によると、戦略に影響する決定と行動は組織のすべての部分から生じるので、マネジャーの主な役割は、「組織が新しい情報を集め、解釈するように促すための指針、リソース、インセンティブを提供すること、およびコンフリクトをコントロールし、秩序を維持すること」(Dermer 1990, p. 68)にあると解釈されるようになった。

したがって、このような新しい観点に沿って M.C.S. を設計すると、当然従来の能率重視のものと異なることとなる。例えば新しい観点からは、スラックあるいは余剰は創造性への投資と見なされるが、従来の観点からは不必要な無駄と解釈されていた。また創造性発揮のためには、管理あるいは制御は減らす方が好ましいとされるが、これは能率向上にはマイナスである。それ故に、創造性を重視するとしてもどの程度まで能率を犠牲にしようかの判断が、今後克服すべき課題となる。

## 5. 会計概念の変化

マネジメント・コントロール概念の変化につれて、その中心的役割を占める会計の機能に対しても新しい考え方が提示された。これに関して近年、興味深い議論が展開されている。しかし、このテーマは未だ議論の定まった分野とは言いがたいので、数人の論者の主張を参考に検討を行う。

Dent (1986, pp. 144-148) は、組織活動が合理的に行われているか否かにより2つの次元に分け、その各々について会計はどうあるべきかを考察した。<sup>(注11)</sup> ここで以下、Dent の意見を要約する。

まず合理性アプローチでは、事前目標達成への貢献に応じて評価しようので、

疑似科学的な分析が可能であり、それ故に、コスト・便益分析が主要な手法となる。また組織に応じたタスクの分割、命令の連鎖が特徴的で、個人は刺激に対して受け身で、従順とみなされるので、報酬システムが目標の不整合性を減じるために有効に利用される。したがってトップ・ダウンの傾向がある。また、代替案間の判断基準を有効に設定するために、組織目的の設定が重要であり、その際コントロールを容易にするために、タスク達成レベルを可視的にする必要がある。そして、業績評価を有効にするために客観性が強調されるので、組織デザインは客観的で、経験的に立証可能な特性により規定される。したがって、このアプローチは組織の公式的な特質、すなわち組織階層を通じて与えられる公式的なパワー関係、部門化パターン、ジョブの専門化、および調整とコントロール・メカニズム等を強調したものと見える。それ故に Dent は、これらは伝統的な組織観に合致するものであり、従来の会計はこの観点に基づいて行われてきたと述べる。

これに対して非合理性アプローチは、意味の側面を重視する。マネジメントは資源を収集する客観的で分析的なプロセスとしてではなく、イメージ、象徴等を通じて、信念と意味を管理するプロセスと見なされる。この状況で、会計は冷静な分析的方法で理解されるのではなく、意味の創造に密接に関連するものと解釈される。それは、個人と組織がその世界を秩序づけ、構築するための特定の概念を提供することにより、企業における重要な事象とそうでない事象が識別される。またこれにより、企業内である価値観が喚起され、それが神話や儀式を通じて合法化される。また個人は相互作用や社会化を通じてこれらの意味を分かち合う。そしてこれらはルーティーンとなり、それにより共通の仮定が設定され、複雑性が管理される。さらに会計はある事象を軽視させることにより、組織を変化に対して鈍感にさせることもできるとされる。このアプローチによると、いかに活動と解釈が時間につれて組織内に浸透するかという点が焦点となる。それ故に Dent は、ミクロ・レベルでは、会計を通じて個人がどのような意味を獲得し、それが指示されるかに関心があり、マクロ・レベルで

は、組織内の象徴，言語，および文化の創造における組織現象と会計との相互作用が重要であると述べる。

Feldman & March (1981, p. 174) は、不確実性の下で情報提供を主な役割とした伝統的な会計観を批判する。それは、「組織は必要以上の情報を集めたり，意思決定が行われた後で情報が収集されたりするのが通常である」ために，組織の情報と意思決定の間はそれほど密接ではないことによる。<sup>(注12)</sup>そして現実に行われている組織の意思決定状況を重視すべきであると主張する。これは従来の合理的観点に対して，自然的観点と称せられるもので，1980年代以降主張されるようになった考え方である。すなわち，前者が事前に設定した目標に照らしての意思決定を重視するものであるのに対して，後者は，組織を構成する人々が情報システムにどう影響され，またそれに影響を及ぼすかに注目する。そして，これは以下の目的での会計情報の使用を含むとされる。それは組織の決定を合法化し，あるいは活動を正当化するための武器として，また，組織において何が適切であるかの共通した理解を得るため等である。

Ansari & Euske (1987, pp. 551－561) は組織における会計の役割を上記の観点と，情報利用者（内部あるいは外部）の観点により，表1のような4つの次元に分けて考察する。

表 1

情報利用者 組織観	内部	外部
	1. 技術的能率の測定 3. 行動変容	2. 資源配賦 4. 合法性の獲得

このうちセル1および2は従来から主張されている役割だが，セル3について次のように述べる。これは組織における情報の多元的，社会的および政治的役割をとらえたもので，(Burchell et al. 1980, p. 5) により「戦闘手段マシン」と名付けられた次のような会計システムの役割を強調したものである。そ

れはすなわち、会計システムは、メンバーに対して組織活動を正当化するため、および交渉上での有利性を得るように参加者の信念に影響するために使用されるという側面である。

セル4は、外部者に対して組織を合法化する機能について述べられたものである。

Ansari & Euske はこれを基に、実際の組織において会計がどのような役割を果たしているかを調べるために、非営利組織（軍隊の保全部門）における原価計算データの使用状況を実態調査した。<sup>(注13)</sup>それによると、部門の多数の職員は、上層部が保全費用をコントロールすることに関心があることを、外部に表明するために原価計算を導入したものと考えていることが判明した。これは、会計システムは長年主張されてきたような技術的あるいは合理性目的以外に、象徴的な目的のために使用される可能性があることを示されたものと解釈できる。またこれは、情報システムは組織の内部関係を操作し、外部に合法性を示す手段を提供するものであるという、自然主義の観点に基づいた主張が反映されたものと考えることができる。

Hopper & Powell (1985, pp. 429-465) は、組織観の変遷とそれに応じた管理会計の関係を歴史的に考察する。まず従来の組織観を客観主義と称して、それに基づいた管理会計の特徴を述べ<sup>(注14)</sup>る。そしてそれに対して、近年はより現実的なアプローチとして、多元論が主張されるようになってきたと主張する。それは、組織はしばしば相互に不一致の目標を持つセクション・グループから成るルースな結合体であり、そこでの決定は様々な基準を充たすように連続して行われ、それにより異なるセクションの目標が適合されるとの考え方である。それによると、公式的な組織目標は“外部の合法性を得るための手段”とされる。それ故に、結果を左右する主要因はグループの相対的パワーであり、企業内のパワー構造は会計情報システムにより大きく影響を受けることとなる。この観点によると、会計はマネジャーが意思決定するための情報を提供するための用具として位置づけられるのではなく、セクション間の交渉のための戦闘

用具とみなされる。

このような組織間の利害・対立・パワー関係に注目した意見は、他の論者によっても主張されている。例えば Gambling (1977, pp. 141–152) は会計を政治的プロセスとみなす。また「会計は議論と問題解決のための共通言語」(Cooper et al. 1981, p. 181) とする意見や、さらには「情報システムは、上級マネジャーに良い情報を示すように、組織的な虚偽を促す能力を持つ」(Swanson 1978, p. 238 を要約) とする論者もいる。

以上、数人の論者について見てきたが、かなり抽象的な表現が多かったものの、組織観の変化に応じた新たな会計の役割として、2つの点に注目しているものと推測できる。それは会計の権威づけと意味形成に関する能力である。まず前者について検討しよう。

従来の会計の中心的役割は真実の情報の提供にあった。しかし新しい観点で重視されるのは、正当な手続きを経て作成されたと多数に認識させることにより、その数値が真実の情報であるとの印象を企業の内外に示すことで、意思決定に影響を与える側面である。まず外部に対しては、交渉の際に相手を説得する資料として、また内部に対しては、自身に有利な情報を会計数値の形で正当化、あるいは権威づけすることにより、自身あるいはその属するグループにとって有利な意思決定を導くという機能である。

これらの研究、特に企業内部に対するものは、今後進展が予想される分野、すなわち、個々の意思決定プロセスにおける会計の役割の詳細な検討に対して大いに役立つことが期待される。しかしこの機能は、組織の創造性あるいは戦略の形成に役立つものというより、むしろ文字どおり“戦術的”な会計の使用という方が適切であろう。それ故に、これに関しては当論文ではこれ以上の検討を行わない。

それに対して創造性には、意味形成に関する機能が重要と考えられる。そこでその内容を明確にするために、補足的な検討を加えつつ、以下において論じ

てみたい。

組織の創造性を高める会計システムを考える際には、それが生み出す情報が各人にどのような意味をもたらすかという点の考察が必要である。しかし「近代的組織論では、情報と意味が一對一に対応するという暗黙的前提により、意味の問題を回避」(加護野 1987, p. 72)してきた。それ故に情報が与えられるなら、それにより決まった方向に動機づけられ、組織目標(利益最大化等)を基準とした最適意思決定が行われるとの前提に立っていた。したがって、情報が各人の創造性にいかに働きかけるかという点に関しては、論じられることが少なかった。<sup>(注15)</sup>しかし情報とは「広い意味で記号と同じであり、また記号の本質は差異にある」(今田 1988, p. 10)。また「情報と意味とのルースな対応関係こそ、コンピューターにない人間の認識過程の特徴である」(加護野 1987, p. 72)という意見にもあるように、情報と意味の間には一對一の対応関係はないと考えられる。さらに情報は「いったん理解されると連鎖的に増殖していく性質をもつ」(野中 1987, p. 14)とされるように、複雑にその内容を拡張していく性質を持つ。そのために企業において、一つの情報からどのように意味が形成されていくかというプロセスの検討が非常に重要であり、その点に創造性が生み出される重要なポイントがあると考えられる。

ところで、「会計はビジネスの情報を伝達する重要な手段であるために、言語あるいはより正確にはビジネス言語と呼ばれるのが一般的である」(Belkaoui 1989, p. 70)<sup>(注17)</sup>と主張される。そうであるなら、当然、会計は言語としての機能をもつこととなるが、「言語は文法的ルールと象徴としての働きにより構成される」(Belkaoui 1989, p. 71)ので、会計の役割を論じる際には、この2つの機能を考慮することが必要である。そのうち創造性に関しては、会計言語の象徴としての役割に特に注目すべきである。それは、象徴とは「無限の意味を示すようなシンボルを、一義的な意味をもつ狭義のシンボルと区別」(塚本 1968, p. 160)して表すもので、これにより各人に多様な解釈の余地を与え、様々なイメージを喚起することにより、創造性の発揮を促進させることが可能となると

考えられるからである。それ故に、これまであまり考慮されてこなかった会計の象徴としての機能について、今後一層の研究が必要となるであろう。

以上、組織観の変化に対応した会計の新しい機能について検討したが、それらが創造性に具体的にどう関連するかについては未だ明確ではない。そこで以下において、その問題を独自に検討し、創造性を促進するような会計システムを作成する基礎とすることで結論に代え、今後の議論のきっかけとしたい。

## 6. 結 論

会計システムは、個人が特定の生産方法や技術環境に出会うことにより受ける刺激ほど、直接的に個人の創造力を喚起するものではない。これは、創造性を生み出すためのきっかけを与えるという間接的な影響を示すのみである。しかしそうではあっても以下に述べるように、創造性を生み出す際に非常に重要な役割を果たしていることも認識すべきである。

まず、創造性を生み出す出発点として「気付く」という働きが重要である。上田（1989）は以下のように述べる「「気付く」ということがない限り永久に流される。……人間というのは、どうしても既存の論理とか理念というもので頭ができあがっておりますから、そういうものに対してはきわめて盲目的に追従するという習性をもっているのではないかと思うのです」。これは企業風土の変革に関する所で述べられたものだが、創造性についても大いに妥当すると思われる。すなわち問題意識の存在しない所では、個人が創造性を生み出すための必要性が認識されないからである。会計は、企業の全ての活動の背後にある貨幣の流れを追跡し、それを総合してその利用者に提供する機能を持つ。それ故に企業のどこかで問題が生じた場合には、その場所、およびその程度を的確に気づかせることが可能である。また予算数値という形で、目標数値を従業員に提示することにより、その達成困難さの程度に応じて従業員に創造性の発揮を促す機能<sup>(注18)</sup>をもつ。そもそも予算は従業員の創造性の促進に対して有用な用具である。その理由は、予算は、その作成および示達過程を通じて様々な構成員に



「気付かせ」、さらに意見の集約をはかるための議論のきっかけとなりうる。そしてその際この過程が民主的に行われるなら、創造性を生み出す端緒となることが可能だからである。

さらに、企業にとって特に重要な（創造性を発揮する必要のある）部分を、意図的に際立たせるような形式を持つ会計報告書を作成することにより、企業にとって戦略的に重要な部分に対して、創造性を発揮させるように「方向づける」こともできる。Boland & Pondy (1983, pp. 223–234) は実態調査を行うことにより、予算編成プロセスは、優先的な部門に資金を配分する際に、合法的権威<sup>(注19)</sup>を発揮する用具として使われていることを発見すると共に、予算の科目名により有利な資金配分を受けるケースを例示した。それは大学において、“学問的発展”あるいは“基礎的研究”という名目でいかに無意味な予算要求がなされ、交渉プロセスで有利な扱いを受けたかを示したものである。これは予算編成プロセスについて述べられたものだが、観点を変えて見ると、会計の言語と財務計算により、何が重要か否か、あるいは何に注意する必要があるかを個人が考える際に、方向づけたものと見ることもできる。

配賦方法や振替価格の操作により、特定部門を有利に扱うことは実際に行われている。これも、戦略的に重要な部門を正式に従業員に対して表明し、その部門で創造性を発揮するように「方向づけ」ているものと解釈することができるであろう。

しかしここで注意すべきことは、厳格な方向づけはマイナスに作用するという点である。つまりよく知られているように、拘束を強くすると創造性が生じる余地は少なくなるので、それを発揮させるには、ゆとり、余裕が不可欠ということである。それ故に方向づけは必要だが、それはある程度広い範囲のものでなければならない。

次に、個人が戦略的に重要な部分に気づいて、方向性が与えられた後、現実<sup>(注20)</sup>に創造性を発揮するには「知識」が必要である。創造性は様々に理解されているが、企業においてそれは、何の知識もない状態から突然に発揮されるという

ものではない。それはある程度の知識をもった個人に、何らかのきっかけによりひらめきが生じ、それらの知識を基にして発揮されるものと考えられる。すなわち、以前の経験あるいは知識が固定観念を生み出し創造性を妨げる場合もあるとしても、知識から全く無関係な創造的行動を考えるのは困難である。それ故に知識形成の際に、企業の内外の状況を的確に把握し、客観的な数値的情報に変換した会計による情報の個人への提供は、重要な役割を果たすと考えられる。

次に問題となるのは、方向づけが行われたなら、それがいかに強く行われるかという点である。これは動機づけに関するものであり、具体的には報酬システムに関する問題である。次にこれについて検討を行おう。

人は何らかの報酬<sup>(注21)</sup>が与えられないなら、労働意欲は起こらないのが普通である。しかし以前に拙稿(武脇 1991, pp. 94-98)でも述べたように、報酬の形態は多様にありそのうち最適なものと認められているものはない。特に創造性の促進に関しては「評価や報酬システムのようなモチベーション要因は、創造的なタスクに向けての内的モチベーションに対しては、逆の影響を与えることもある」(Woodman et al 1993, p. 300) という意見もあるように、日常の定型的な業務よりも、はるかに最適な報酬システムの設計は困難である。しかしここで注意すべき点は、外的報酬を過少に評価すべきではないということである。以前に指摘したように(武脇 1991, p. 98), 内的報酬は、金銭的報酬を中心とする外的報酬を過大に評価し過ぎたことへの反省から注目されたものである。人により、またおかれた状況により多少の違いはあるものの、外的報酬により報われない努力に多くを期待することはできないのが普通である。しかし外的報酬もその運用には注意が必要である。単純に成果に比例させるような報酬支払いの形態は、創造性の発揮にとってはマイナスに作用することは明らかである。それは、創造性の発揮によりもたらされる成果は、能率向上等によるものとは異なり、短期的に測定できない場合が多いからである。それ故に、長期的観点に立ち、実績値という数値情報に表れた以外の成果も加味した評価が

必要である。

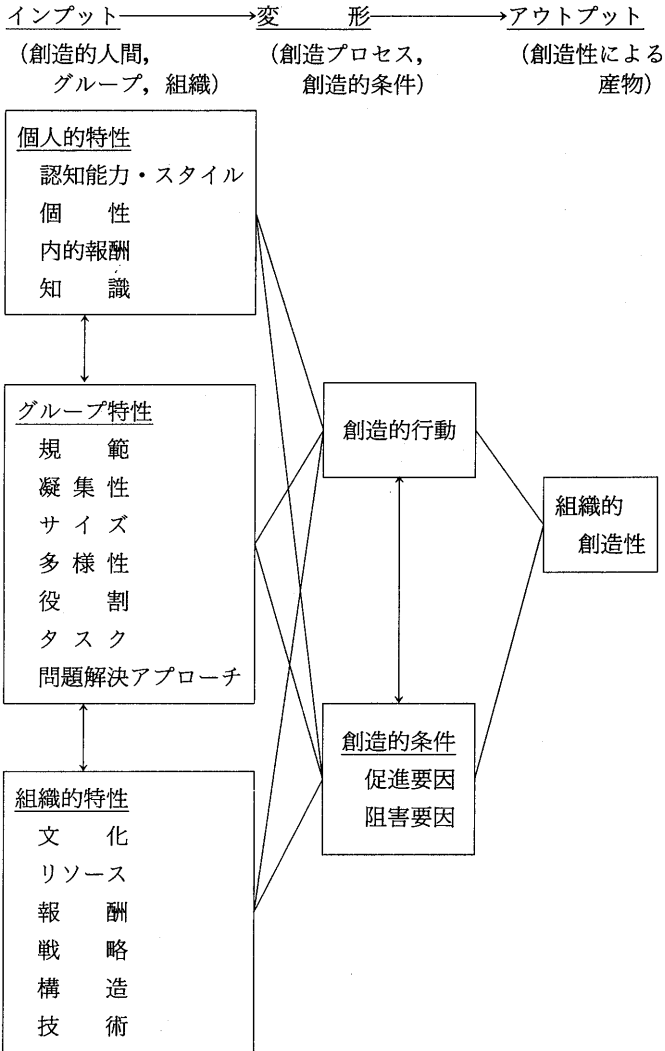
このように創造性の発揮を強化するような報酬形態が重要であると同時に、業績評価をどのようにするかという問題も、今後の重要な検討課題である。<sup>(注22)</sup>

以上の検討の結果、個人が創造性を生み出す際に、「気づく」、「方向づける」、「知識の蓄積」そして「強化」という側面で会計が非常に重要な役割を果たすことが明らかとなった。それ故に、従来のように一部の担当者だけが会計情報に接するというのではなく、多くの個人が容易に、しかも必要な時には即座に、それを得られるような組織にすることが一層強く求められている。

当論文ではこれまで、個人の創造性と会計システムとの関係に焦点をあてて検討してきた。しかし、企業という組織において創造性が生み出されるプロセスを検討するには、個人を取り巻く多数の複雑な要因を考察することも重要である。それはこれらの要因の変化に応じて、適切な会計システムも異なることが予想されるからである。この傾向は、最近変わりつつあるとはいえ集団主義を基調とする日本の労働環境においては、特に強いと考えられる。そこで、個人の創造力がいかに企業全体の創造性へと結実されていくか、そしてそれに会計システムはどう貢献するかについての今後の研究のために、これらの関係について簡単に触れることで当論文の結びとしたい。

Woodman et al (1993, p. 309) は、これらの関係を図1のように簡潔に示している。<sup>(注23)</sup> 彼らはこの図で、創造性に影響を与える要因を、個人的特性、グループ特性、そして組織的特性に分け、それぞれについて多数の要因を示している。その各々の中にはどのように創造性に影響するかが示されていないものもあり、また具体的な解説も少ないので、各項目と創造性との関係が明確になっていないという不満はあるものの、個人的ばかりでなく、文化、構造等の組織的要因も創造性に影響することを明示した点を評価することができる。さらに、通常述べられることの少ないグループ要因をも視野に入れた点に特に注目することができる。企業においては、様々な公式的、非公式的グループが多数存在

図 1



しているのが普通であり、それらには図で示されているように、各々特有の規範、凝集性、問題解決方法等が存在している。そしてそれらが創造性に与える影響は少なからぬものがある。したがって個人の創造性を促進する組織を考える際には、このようなグループ要因の考慮が不可欠である。

現在、厳しい経営環境に対応するために、多数の企業では様々な分野での大規模な変革に迫られている。これに対して、経営戦略論および組織論の分野では理論的な様々な提案が行われているが、会計の側からも積極的な主張が必要である。

当論文では、会計システムが創造性に与える効果について、「気付く」「方向づける」「知識の蓄積」、そしてそれらの「強化」という側面を中心に論じてきた。これらの機能はこれまで、創造性を促進するために意識して運用されることは少なかった。しかし前述のように、能率重視の企業経営が行き詰まっている今日の企業環境においては、今後、創造性の促進を重視した会計システムの設計が強く求められることが予想される。それ故にこれらの機能を明確に意識して会計システムを設計することが非常に重要となるであろう。

企業環境の変化に応じて経営戦略の内容も大きく変化してきたが、それに対応して、戦略に役立つ管理会計を考察する際に、組織的な戦略策定過程にいかにより有用な情報を提供するかという側面が重要となってきた。それ故に、組織の創造性を促進することにより戦略策定能力を高めるためには、どのような管理会計情報を提供すべきかという問題は、今後戦略管理会計論構築に際して最も重要な課題の一つとなるであろう。

#### 〔注 釈〕

注1…ここでは触れなかったが、我が国でも近年の経営戦略論について、管理会計の研究者からも（小林 1989, pp. 197-207）意欲的な研究が行われており参照されたい。

注2…Dermer は“生態学的 (ecological)”という用語を使用している。これは組織論の分野

では“組織生態学”として使われており、「組織と、組織に影響を与えあるいは逆に影響される社会科学的要因の総和との相互関係の研究」(高瀬 1991, p. 59)を意味する。

注3…例えばコンティンジェンシー理論について、多数の批判がなされているが、次の点に集約できるであろう。(Dent 1986, p. 154, 河合 1990, pp. 24-27, 寺本 1992, p. 6, 加護野 1987, pp. 68-71, 富永 1988, pp. 4を要約)

①企業の主体的環境適応の側面を無視…組織は受動的に環境に適応するだけでなく、戦略の策定、遂行(新製品、新市場開発等)を行うことで、主体的に環境に働きかけている。

②組織の公式的性格に集中…組織の行動とコミュニケーションの実際パターンをとらえきれない。

③環境の意味を市場すなわち経済環境に限定…政府、社会等で生じた変動も無視しえない。

④組織構造以外の要因を軽視…例えば組織文化は、時には構造以上に組織成員に対して影響をもたらす。

⑤組織における人間の感情の問題を軽視。

⑥組織と環境の適合、不適合が生じるプロセスに言及しないので、現実の組織管理をいかにするかの指針を示さない。

またコンティンジェンシー理論は「あるタイプの組織からの発見が、必ずしも他に適用可能でないことを、明らかにする他の方法がないという理由でのみ存在する」との痛烈な批判もある(Rich 1992, p. 759)。

注4…ここで創造性とは、研究開発活動において新発明、新技術を生み出すというような、狭義の使用ではなく、新しい経営方法を生み出したり、あるいは職務を履行する際の創意・工夫等までも含めた広義に使用されている。それ故に当論文でも以後、次の定義にあるような意味でこの用語を使用する。「組織における人間の創造とは、環境変化に適応しようとする自己実現の意思を持った人・集団および組織が、既成の原理・原則にこだわらず、新たな視点から対象とする課題・事象について、さまざまな思考方法を用いて分析・統合し、今までにない物・サービス・行動様式をつくりだすこと」(井口 1992, p. 88)。

注5…この語の起源は「不確定性原理」を提唱したハイゼンベルクにあるとされる(田中 1992, p. 33)。

注6…代表的論者の一人である今田(1988, p. 3)は、自己組織性を「システムが環境との相互作用を営むなかで、みずからの手でみずからの構造をつくり変えていく性質を総称する概念」の意味で使用する。

注7…しかし例えば、現状ではネットワークは「コミュニケーションの効率化によって、人びとのあいだの結びつきを強化する手段でしかない」との批判もある(今田 1991, p. 40)

注8…March & Olsen (1976)により開発され、その後組織論に様々な影響を与えたものとしてゴミ箱モデルがある。しかしこれに対しては批判点も多く(例えば、野中 1990, pp. 35-37 参照)、必ずしも定着したものとは言いがたいので、当論文では取り上げなかった。

注9…Dermer はここで、“agenda”という用語を使用している。これはマネジメントが特定時点に、注意を払うべき問題のポートフォリオを意味しているが、会計学では未だ一般的に使用されているとは思われないので、当論文ではこの用語を使用していない。

注10…Simons (1990, p. 136-137)はこれを、従来の定型的な programmed control に対して interactive control と称して検討を行っている。しかしこれに関しては、谷(1992, pp. 27-39 および 1993, pp. 47-62)により詳細な考察が行われているので、ここではこれ以上の検討を行わないこととする。

注11…Dent はさらに、分析レベルを個人および個人と他者との相互作用におくか、あるいは組織自体および組織と環境との相互作用におくかという2つの観点に分けることにより、4つの次元に分類し考察を行ったが、この点に関しては当論文との関連が薄いのでここでは省略する。

注12…同様な主張は Dirsmith & Jablonsky (1979, pp. 555-565)、あるいは Gerwin (1982, pp. 107-116)等の数人の著者により行われている。

注13…それは、14の軍機関に属する95人のインタビューにより得られたデータを、詳細に分析することにより行われた。

注14…その内容については、上記の論者の論考と重なる点が多いのでここでは省略する。

注15…ここで意味とは「直接観察可能な事実以外の何物か」(橋爪 1993, p. 36)を表すもので、しかも目的にとって何らかの有用性をもつものでなければならない。

注16…人間関係論的見地から、予算圧力によるマイナスの動機づけについて多数により論じられているが、これは目標と逆方向への動機づけを単に意味するもので、多様な意味を論

じたものとは言えない。

注17…田中 (1986, p. 2) も同様に、会計は言語であるとして「複式簿記は、特定の企業の経済事象に関する日常言語的表現をその特異な表現形式を用いて会計言語に翻訳するための機構である」と述べる。

注18…清水 (1992, pp. 132–140) の議論は、原価企画において目標原価提示により知的創造が生じることが述べられたものだが、これは予算数値の提示に関しても同様である。

注19…Boland & Pondy は、これを会計の儀式的使用と称している。

注20…井口 (1992, pp. 94–96) において、創造性についての様々な意見が紹介されているので参照されたい。

注21…言うまでもなく、ここでの報酬は外的報酬（金銭等の形で第三者が個人に提供するもの）ばかりではなく、内的報酬（達成感のような仕事自体に内在するもの）も含まれる。

注22…報酬システムは動機づけの強さをコントロールするばかりでなく、さらにその方向づけ自体も変える能力を持つ。それは、特定の分野での創造性発揮により得られる成果に対して、大きく報いるという形態の報酬システムとすることにより、その分野を強調するように方向づけることが可能だからである。

注23…Woodman et al (1993, p. 294) は、組織の創造性は創造性プロセス、創造性による産物、創造力ある人間、創造的状況、およびこれらの要因が相互に関連する方法、により構成されるとして考察を行っている。

## 参考文献

### 〔英文文献〕

- Ansari, S. & Euske, K. J. (1987), "Rational, Rationalizing and Reifying Uses of Accounting Data in Organizations", *Accounting, Organizations and Society* (1987).
- Anthony, R.N. (1988), *The Management Control Function* (Harvard Business School Press, 1988)
- Arrow, K. (1964), "Control in Large Organizations", *Management Science* (1964)
- Belkaoui, A. (1989), *Behavioral Accounting* (Quorum 1989).
- Boland, R. J. & Pondy, L. R. (1983), "Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives", *Accounting, Organizations and Society* (1983)
- Boland, R. J. & Pondy, L. R. (1986), "The Micro Dynamics of a Budget Cutting



- Process : Modes, Models and Structure", *Accounting, Organizations and Society* (1986).
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G., Hughes, J. & Nahapiet, J.C. (1980), "The Roles of Accounting in Organizations and Society", *Accounting, Organizations and Society* (1980).
- Burgelman, R. (1983), "A Model of the Interaction of Strategic Behavior, Corporate Context and the Concept of Strategy", *Academy of Management Review* (1983).
- Bourgeois, L. J. III & Brodwin, D. R. (1984), "Strategic Implementation : Five Approaches to an Elusive Phenomenon", *Strategic Management Journal* (1984).
- Burns, T. & Stalker, G. M. (1961), *The Management of Innovation* (London; Tavistock, 1961).
- Clark, D. (1985), "Organizational Theory : New Paradigm in Research", in Lincoln, Y. S. ed., *Organizational Theory and Inquiry : The Paradigm Revolution* (Saga Publications, 1985). 寺本 義也, 神田 良, 小林 一, 岸 真理子訳「組織理論のパラダイム革命」白桃書房, 1990年.
- Cooper, D. J., Hayes, D. & Wolf, F. (1981), "Accounting in Organized Anarchies : Understanding and Designing Accounting Systems in Ambiguous Situations", *Accounting, Organizations and Society* (1981).
- Dent, J. F. (1986), "Organizational Research in Accounting : Perspective, Issues and A Commentary", in Bromwich, M. & Hopwood, A. G. eds. *Research and Current Issues in Management Accounting* (Pitman, 1986). chapter 9.
- Dent, J. F. (1990), "Strategy Organization and Control : Some Possibilities for Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society* (1990).
- Dermer, J. (1988), "Control and Organizational Order", *Accounting, Organizations and Society* (1988).
- Dermer, J. (1990), "The Strategic Agenda : Accounting for Issues and Support", *Accounting, Organizations and Society* (1990).
- Dirmsmith, M. W. & Jablonsky, S. F. (1979), "Zero - Base Budgeting as a Management Technique and Political Strategy", *Academy of Management Review* (1979).
- Donald, A. (1979), *Management, Information and Systems* (Pergamon Press, 2nd ed., 1979).
- Fayol, H. (1949), *General and Industrial Management* (London ; Pitman, 1949).
- Feldman, M.S. & March, J. M. (1981), "Information in Organizations as Signal and Symbol", *Administrative Science Quarterly* (1981).
- Framholtz, E. G. & Das, T. K. (1985), "Toward an Integrative Framework of Organizational Control", *Accounting, Organizations and Society* (1985).

- Gambling, T. (1977), "Magic, Accounting and Morale", *Accounting, Organizations and Society* (1977).
- Gerwin, D. (1982), "Do's and don'ts of Computerized Manufacturing", *Harvard Business Review* (1982).
- Hedberg, B., Nystrom, P. C. & Starbuck, W. H. (1976), "Camping on Seesaws : Prescription for a Self Designing Organization", *Administrative Science Quarterly* (1976).
- Hopper, T. & Powell, A. (1985), "Making Sense of Research into The Organizational and Social Aspects of Management Accounting : A Review of Its Underlying Assumptions", *Journal of Management Studies* (1985).
- Hopwood, A. G. (1987), "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society* (1987).
- Horovitz, J. (1979), "Strategic Control: A New Task for Top Management", *Long Range Planning* (June 1979).
- March, J. G. & Olsen, J. P. (1976), *Ambiguity and Choice in Organizations* (Universitetsforlaget, 1976).
- Mayo, E. (1933), *The Human Problems of An Industrial Civilization* (Macmillan, 1993).
- Mintzberg, H. (1978), "Patterns in Strategy Formulation", *Management Science* (1978).
- Mintzberg, H. & Waters, J. (1985), "On Strategies Deliberate and Emergent", *Strategic Management Journal* (1985).
- Mintzberg, H. (1987), "Crafting Strategy", *Harvard Business Review* (July/August 1987).
- Ouchi, W. G. & Price, R. I. (1978), "Hierarchies, Clans and Theory Z : A New Perspective on Organization and Development", *Organizational Dynamics* (1978).
- Perrow, C. (1977), "The Bureaucratic Paradox : The Efficient Organization Centralizes in Order to Decentralize", *Organizational Dynamics* (1977).
- Rich, P. (1992), "The Organizational Taxonomy : Definition and Design", *Academy of Management Review* (1992).
- Simons, H. A. (1976), *Administrative Behavior* (Ferr Press, 3rd ed., 1976).
- Simons, R. (1987), "Accounting Control Systems and Business Strategy : an Empirical Analysis", *Accounting Organizations and Society* (1987).
- Simons, R. (1990), "The Role of Management Control Systems in Creative Competitive Advantage : New Perspectives", *Accounting Organizations and Society* (1990).
- Swanson, E. B. (1978), "The Two Faces of Organizational Information", *Accounting Organizations and Society* (1978).

- Tannenbaum, A. (1968), *Control in Organizations* (McGraw - Hill, 1968).
- Weick, K. E. (1979), *The Social Psychology of Organizing* (Addison - Wesley, 2nd ed., 1979).
- Weick, K. E. (1987), in Teece, D.J. eds. *The Competitive Challenge* (Harper & Row 1987). 石井 淳蔵他訳「競争への挑戦」白桃書房, 1988年。
- Woodman, R. W., Sawyer, J. E. & Griffin, R. W. (1993), "Toward A Theory of Organizational Creativity", *Academy of Management Review* (April 1993).

## 〔和文文献〕

- 井口 哲夫 (1992) 「創造性科学論」白桃書房, 1992年。
- 今田 高俊 (1988) 「自己組織性と進化」組織科学, vol.21, No.4。
- 今田 高俊 (1991) 「ポストモダンの組織原理はありうるか」組織科学, vol.25, No.2。
- 今田 高俊 (1992) 「“ゆらぎ” が変える先進社会」, 日本経済新聞社編「テラスで読む『知』の冒険」, 日本経済新聞社, 1992年。
- 上田 正臣 (1989) 「これからの企業経営に求められるもの～企業文化の見直しと人事部門の役割～」労働法学研究会報, 第40巻第17号, 1989年。
- 海老澤 栄一 (1992) 「組織進化論」白桃書房, 1992年。
- 織畑 基一 (1990) 「情報世紀への企業革新」日本経済新聞社, 1990年。
- 加護野 忠男 (1985) 「第7章経営戦略と組織」, 加護野 忠男, 石井 淳蔵, 奥村 昭博, 野中 郁次郎「経営戦略」有斐閣, 1985年。
- 加護野 忠男 (1987) 「組織認識論序説」組織科学, vol.20, No.4。
- 河合 忠彦 (1992) 「戦略的組織活性化」組織科学, vol.26, No.3。
- 小林 啓孝 (1989) 「企業行動と管理会計」中央経済社, 1989年。
- 清水 信匡 (1992) 「原価企画活動における目標原価情報と知識創造活動の関係」産業経理, 1992年4月号。
- 高瀬 武典 (1991) 「組織学習と組織生態学」組織科学, vol.25, No.1。
- 武脇 誠 (1991) 「予算における報酬の研究について」富大経済論集, 1991年11月。
- 武脇 誠 (1991) 「戦略管理会計論～序論～」富大経済論集, 1993年7月。
- 田坂 広志 (1993) 「生命論パラダイムの時代」ダイヤモンド社, 1993年。
- 田中 茂次 (1986) 「会計と構造」税務経理協会, 1986年。
- 田中 三彦 (1992) 「科学という考え方」晶文社, 1992年。
- 谷 武幸 (1992) 「インターラクティブ・コントロールの実証研究」国民経済雑誌, 第165巻, 第3号, 1992年。
- 谷 武幸 (1992) 「管理会計システムの戦略的課題」会計, 第143巻, 第2号, 1993年。
- 塚本 明子 (1968) 「第7章 シンボルについて」, 山崎昭一, 市川 浩一編「新・哲学入門」

- 講談社，1968年。
- 寺本 義也他（1993）「学習する組織」同文館，1993年。
- 遠田 雄志（1987）「第4章 曖昧さのもとでの意思決定」，野中 郁次郎，寺本 義也編「経営管理」中央経済社，1986年。
- 遠田 雄志（1989）「"イナクトメント+ゴミ箱"モデル」ダイヤモンド ハーバード ビジネス，Oct.-Nov.1989。
- 徳安 彰（1988）「自己組織性と文化」組織科学，vol.22,No.3。
- 富永 健一（1988）「組織変動の理論をめざして」組織科学，vol.22,No.3。
- 野中 郁次郎（1987）「経営戦略の本質－情報創造の方法論の組織化－」組織科学，vol.20,No.4。
- 野中 郁次郎（1987）「第1章 経営学のパラダイム」，野中 郁次郎，寺本 義也編「経営管理」中央経済社，1986年。
- 野中 郁次郎（1990）「知識創造の経営」日本経済新聞社，1990年。
- 橋爪 大三郎（1988）「情報化の理解社会学～言語ゲームの視角から～」組織科学，vol.22,No.3。